

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.691/23/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002828160-79
Impugnação: 40.010156368-44
Impugnante: Supply Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda
IE: 001087584.00-86
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores autuados, ocorridos no exercício de 2018.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO – FRETE TRANSFERÍVEL AO ADQUIRENTE. Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST em razão da não recomposição da base de cálculo do ICMS/ST para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, infringindo ao disposto no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento da parcela do ICMS/ST da mercadoria, abrangendo o período de 01 de março a 30 de junho de 2018, em razão da não recomposição da base de cálculo do ICMS/ST da mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária progressiva para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário e do não pagamento da parcela do ICMS/ST correspondente a essa inclusão, infringindo, dessa forma, o art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96 c/c o item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, que, por sua vez, foi regulamentada pelo inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

A constatação decorre da verificação de que os valores mensais dessa parcela, compreendendo o período de 01 de março a 30 de junho de 2018, não se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

encontravam dentre os pagamentos de ICMS que o estabelecimento supra efetuou ao estado de Minas Gerais no ínterim de 01 de março a 09 de julho de 2018.

Exige-se a Multa de Revalidação descrita no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, que prevê multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da parcela do ICMS/ST da mercadoria a recolher.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 27/71, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 79/102.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento da parcela do ICMS/ST da mercadoria, abrangendo o período de 01 de março a 30 de junho de 2018, em razão da não recomposição da base de cálculo do ICMS/ST da mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária progressiva para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário e do não pagamento da parcela do ICMS/ST correspondente a essa inclusão, infringindo, dessa forma, o art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96 c/c o item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, que, por sua vez, foi regulamentada pelo inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

A constatação decorre da verificação de que os valores mensais dessa parcela, compreendendo o período de 01 de março a 30 de junho de 2018, não se encontravam dentre os pagamentos de ICMS que o estabelecimento supra efetuou ao estado de Minas Gerais no ínterim de 01 de março a 09 de julho de 2018.

Exige-se a Multa de Revalidação descrita no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, que prevê multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da parcela do ICMS/ST da mercadoria a recolher.

Cumprе destacar, inicialmente, que a Impugnante solicita a suspensão do crédito tributário referente ao presente Auto de Infração, em observância ao art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN).

Contudo, esse reconhecimento da suspensão do crédito tributário do Auto de Infração até o encerramento do julgamento na instância administrativa ocorreu de forma tácita pelo Fisco ao dar seguimento à impugnação, após não ter identificado, à luz dos arts. 105 e 114 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, elementos capazes de encerrá-la.

A Impugnante alega que o crédito tributário está decaído, nos termos dos arts. 150, § 4º e 156, inciso V, ambos do CTN, pois só foi cientificada da lavratura desse PTA em 11 de julho de 2023.

Essa alegação não se sustenta, em decorrência da legislação tributária atribuir ao destinatário da mercadoria a responsabilidade tributária pela recomposição da base de cálculo do ICMS/ST da mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária progressiva para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo

substituto tributário e pelo pagamento da parcela do ICMS/ST correspondente a essa inclusão, cujo recolhimento deve ser feito até o dia 9 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria.

Ou seja, a Supply Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda, fruto da sua responsabilidade tributária, deveria ter apurado e recolhido a parcela do ICMS/ST em foco, relacionada ao período de 01 de março a 30 de junho de 2018.

Como não o fez, conforme deixou bem claro na sua impugnação, a Fiscalização não teve o que homologar.

Diante dessa omissão em apurar e pagar o valor da parcela do ICMS/ST em questão, o Fisco, amparado no art. 149, incisos I e II do CTN, teve que lavrar um Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) para quantificar a parcela devida do ICMS/ST e, em seguida, constituir de ofício o crédito tributário, por força do art. 142 do CTN.

Quanto à contagem do prazo decadencial de lançamento de ofício para tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso do ICMS, já é pacífico no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e na jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, que a contagem quinquenal do prazo decadencial para lançamento de ofício é a estabelecida pelo art. 173, inciso I do CTN.

Para ilustrar, cita-se o enunciado da Súmula do STJ nº 555 e os excertos dos Acórdãos nºs 5.646/22/CE e 24.080/22/3ª do CCMG, nessa ordem:

SÚMULA DO STJ Nº 555

“QUANDO NÃO HOUVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.”

ACÓRDÃO Nº 5.646/22/CE

“(…) CONSTITUI REGRA GERAL QUE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO APLICA-SE A CONTAGEM FIXADA NO ART. 173, INCISO I DO CTN. CONFIRA-SE A REDAÇÃO DO DISPOSITIVO:

ART. 173. O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS: I - DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO; (...) (GRIFOU-SE)

DESTACA-SE QUE ESTE E. CONSELHO TEM DECIDIDO REITERADAMENTE QUE A DECADÊNCIA É REGIDA PELO ART. 173, INCISO I DO CTN. CITA-SE, A TÍTULO DE EXEMPLO, OS ACÓRDÃOS NºS 24.023/22/1ª; 23.097/22/2ª; 24.054/22/3ª E 5.571/22/CE.

DA MESMA FORMA, NO JULGAMENTO DE AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL, O MINISTRO DO STJ, HUMBERTO MARTINS, DEIXOU CONSIGNADO O SEGUINTE:

“TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. 1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO

NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE

CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. 2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL,

DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO. (76977 RS - 2011/0191109-3, RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS, DATA DE JULGAMENTO: 12/04/2012, T2 - SEGUNDA TURMA).”

DESSA FORMA, O PRAZO PARA A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2016 SOMENTE EXPIROU EM 01/01/22, CONFORME DISPOSTO NO INCISO I DO MENCIONADO ART. 173, NÃO OCORRENDO A DECADÊNCIA RELATIVAMENTE AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO NO PERÍODO DE JANEIRO A NOVEMBRO DE 2016, UMA VEZ QUE A INTIMAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO EM DISCUSSÃO OCORREU EM 06/12/21.”

ACÓRDÃO N° 24.080/22/3ª

“INICIALMENTE, A IMPUGNANTE PLEITEIA QUE SEJA CONSIDERADO DECAÍDO O DIREITO DE LANÇAR, RELATIVAMENTE A TODO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (JANEIRO A JUNHO DE 2016), COM FULCRO NO ART. 150, § 4º DO CTN, UMA VEZ QUE TOMOU CIÊNCIA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO EM 11/10/21, PORTANTO, DECORRIDO MAIS DE CINCO ANOS DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. NO ENTANTO, ESTE E. CONSELHO TEM DECIDIDO, REITERADAMENTE, QUE A DECADÊNCIA É REGIDA PELO ART. 173, INCISO I, DO REFERIDO CODEX, QUE DETERMINA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DE 5 ANOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO:

ART. 173. O DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINGUE-SE APÓS 5 (CINCO) ANOS, CONTADOS: I - DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO; (...)

DESSA FORMA, TEM-SE QUE, EM RELAÇÃO AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS NO EXERCÍCIO DE 2016, O TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL É 01/01/17, OU SEJA, O PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, PODENDO O FISCO REALIZAR O LANÇAMENTO ATÉ 31/12/21, NOS TERMOS DO INCISO I DO MENCIONADO ART. 173, NÃO OCORRENDO A DECADÊNCIA RELATIVAMENTE AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO, UMA VEZ QUE A AUTUADA FOI REGULARMENTE INTIMADA DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM 11/10/21.”

Portanto, no presente caso, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2018, o termo inicial do prazo decadencial é 01/01/19, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, podendo o Fisco realizar o lançamento até 31/12/23, nos termos do inciso I do mencionado art. 173 do CTN, não ocorrendo a referida decadência, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 11/07/23 (págs. 25).

Argui ainda a Impugnante, que não há base legal para o Fisco exigir o recolhimento da parcela do ICMS/ST da mercadoria relacionado ao valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, que não foi incluído por esse substituto na base de cálculo utilizada para promover a retenção do citado imposto.

Sobre a legalidade da exigência da inclusão na base de cálculo do ICMS/ST da mercadoria, do valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, cuja responsabilidade tributária pelo recolhimento da parcela do ICMS/ST referente a essa inclusão é do destinatário desse produto, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, no Parecer nº 25/SEF/SUTRI-DOLT-CJUD/202210, esclareceu que:

Parecer nº 25/SEF/SUTRI-DOLT-CJUD/202210

“A base de cálculo do ICMS para fins da substituição tributária progressiva (BC/ST) tem previsão no inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/1996, nos seguintes termos:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo

somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, **de frete e de outros encargos** cobrados ou **transferíveis aos adquirentes** ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. (destacou-se)

Conforme se vê, a regra contida na alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº87/1996 é clara ao estabelecer que o valor do frete transferível ao adquirente ou tomador do serviço é uma das parcelas que integra o cálculo do ICMS/ST.

Assim, se o destinatário da mercadoria contrata, em seu nome, o serviço de transporte de carga para fazer chegar, em seu estabelecimento, a mercadoria por ele adquirida (cláusula FOB), claro está que o valor referente ao frete, ao invés de lhe ser cobrado pelo remetente (contribuinte substituto original), lhe é transferido e, portanto, o destinatário arca, diretamente, com seu pagamento, constituindo custo da mercadoria adquirida, tendo, portanto, repercussão no preço da mercadoria ao final da cadeia de sua circulação.

Nesse sentido, o Convênio ICMS 142/2018, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária relativos ao imposto devido pelas operações subseqüentes, prevê no § 2º da sua cláusula décima primeira a atribuição da responsabilidade pela apuração e recolhimento da parcela do ICMS/ST relativa ao frete FOB ao destinatário da mercadoria, conforme se segue:

Cláusula décima primeira. Inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subseqüentes, nos termos do art.8º da Lei Complementar nº 87/96, corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:

(...)

III - preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto no §§ 1º a 3º desta cláusula.

(...)

§ 2º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de MVA, observado o inciso III do caput desta cláusula. (destacou-se)

Na legislação mineira, a referida cobrança tem supedâneo no item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº6.763/1975 c/c inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002:

Lei nº 6.763/1975

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1) conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela “E” anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo; (destacou-se)

RICMS/2002 – Parte 1 do Anexo XV

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subseqüentes:

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...)

§ 2º Na hipótese do item 3 da alínea “b” do inciso I do caput deste artigo:

(...)

III - não sendo possível incluir o valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o estabelecimento destinatário recolherá a parcela do imposto a eles correspondente, aplicando a alíquota interna prevista para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária sobre o valor do frete, seguro ou outro encargo, acrescido do percentual de margem de valor agregado estabelecido para a respectiva mercadoria. (destacou-se)

É importante ressaltar que a atribuição da responsabilidade pela apuração e recolhimento da parcela do ICMS/ST relativa ao frete FOB ao destinatário da mercadoria encontra, ainda, embasamento no art.128 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (...)

Tal atribuição de responsabilidade tem como fundamento a isonomia no tratamento tributário conferido às operações com frete CIF ou FOB, no tocante ao valor total do ICMS/ST devido, impedindo a possibilidade de modificação do sujeito passivo e, principalmente, do quantum devido por mera convenção entre os particulares, em vista do disposto no art. 123 do CTN.”

A Autuada, com base na afirmação do STJ no REsp nº 931.727/RS, de que não há nenhuma relação jurídico-tributária entre o Estado e o substituído, arrazoa que não há legitimidade para cobrar o recolhimento da parcela do ICMS/ST da mercadoria relacionado ao valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário, cujo valor não foi incluído por tal substituto na base de cálculo que aplicou para realizar a retenção do mencionado imposto.

No REsp nº 931.727/RS, o STJ manifestou-se acertadamente que o valor do frete FOB deve fazer parte da base de cálculo do ICMS-ST, ao declarar:

RESP Nº 931.727/RS

“1. O VALOR DO FRETE (REFERENTE AO TRANSPORTE DO VEÍCULO ENTRE A MONTADORA/FABRICANTE E A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA) INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA, PARA FINS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA ("PARA FRENTE"), À LUZ DO ARTIGO 8º, II, "B", DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. (...)"

Entretanto, o STJ, no REsp nº 931.727/RS, equivocou-se ao dizer, com base apenas em doutrinas, especialmente, a de Alfredo Augusto Becker, que:

RESP Nº 931.727/RS

"7. (...) "O TRIBUTO É INDEVIDO PELA CONCESSIONÁRIA NESSE CASO, NÃO POR QUE HOVE SUA INCIDÊNCIA NA OPERAÇÃO ANTERIOR, MAS, ANTES, PORQUANTO EM SENDO O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TÉCNICA DE ARRECADAÇÃO, E SENDO UMA DAS CARACTERÍSTICA DA TÉCNICA A CONSIDERAÇÃO PRESUMIDA DA BASE DE CÁLCULO, NAS HIPÓTESES EM QUE UM DOS DADOS QUE A INTEGRAM NÃO SE REALIZA NA OPERAÇÃO PROMOVIDA PELO SUBSTITUÍDO, DEVE O FISCO BUSCAR A DIFERENÇA JUNTO AO SUBSTITUTO.

COM EFEITO, COBRANDO O VALOR FALTANTE DO SUBSTITUÍDO, COMO FAZ O REQUERIDO, ESTÁ CONSIDERANDO COMO SUJEITO PASSIVO QUEM NÃO FIGURA NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. (...)"

(DESTACOU-SE)

Tal equívoco só ocorreu porque o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 124, inciso I, do CTN não foram objetos de exames no REsp nº 931.727/RS do STJ.

Por outro lado, esse entendimento de que não há relação jurídico-tributária entre o Estado e o substituído já foi superado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando decidiu que o Estado pode atribuir ao substituído a responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS/ST, com fundamento no art. 6º da LC nº 87/96 e no art. 124, inciso I, do CTN. A título de exemplo, cita-se excerto do Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.361.320/GO:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO Nº 1.361.320/GO:

"(...)

DECIDO.

ANALISADOS OS AUTOS, COLHE-SE DO VOTO CONDUTOR DO ACÓRDÃO ATACADO A SEGUINTE FUNDAMENTAÇÃO:

É CEDIÇO QUE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É UM REGIME DIFERENCIADO DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS), MEDIANTE O QUAL SE ATRIBUI A TERCEIRO A RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A FATO GERADOR PRATICADO PELO CONTRIBUINTE ORIGINÁRIO. NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE", COMO NO CASO DOS AUTOS, RELACIONADO À AQUISIÇÃO DE ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL (AEAC), O

RECOLHIMENTO DO ICMS É ANTECIPADO PARA O INÍCIO DA CADEIA PRODUTIVA, OU SEJA, NA REFINARIA DE PETRÓLEO VENDEDORA DA GASOLINA TIPO “A”, ESTA QUE, MISTURADA AO AEAC, FORMA O PRODUTO ENTREGUE AO CONSUMIDOR (GASOLINA TIPO “C”), CALCULANDO-O COM BASE NO PREÇO PRÉ-FIXADO E PRESUMIDO DE VENDA DO PRODUTO FINAL AO CONSUMIDOR. O OBJETIVO DA SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA É SIMPLIFICAR OS PROCEDIMENTOS DE ARRECADAÇÃO E DE FISCALIZAÇÃO POR PARTE DO ÓRGÃO ARRECADADOR, ESTANDO PREVISTA NO PARÁGRAFO 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, INCLUÍDO PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 03/1993:

(...)

POR SUA VEZ, A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 (LEI KANDIR) ESTABELECE EM SEU ARTIGO 6º QUE A “LEI ESTADUAL PODERÁ ATRIBUIR A CONTRIBUINTE DO IMPOSTO OU A DEPOSITÁRIO A QUALQUER TÍTULO A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO, HIPÓTESE EM QUE ASSUMIRÁ A CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO.” NESSE LINEAR, NÃO HAVENDO REGULAMENTAÇÃO ESPECÍFICA DO INSTITUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, COMPETE A CADA ENTE FEDERATIVO ESTABELECE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVAMENTE AOS TRIBUTOS DE SUA COMPETÊNCIA. ALIÁS, LECIONA CLÁUDIO CARNEIRO: “A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO É REGULADA NEM NO CTN (SALVO O ARTIGO BÁSICO DA RESPONSABILIDADE, QUE É O ART. 128) NEM NA CONSTITUIÇÃO. O ÚNICO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL QUE TRATA DO TEMA É O ART. 150, § 7º, POIS CABERÁ ÀS LEIS DE CADA ENTE FEDERATIVO ESTABELECE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVAMENTE AOS TRIBUTOS DE SUA COMPETÊNCIA.” (IN, CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO – 9. ED. – SÃO PAULO, ED. SARAIVA EDUCAÇÃO, 2020, PÁG. 515). SENDO ASSIM, O ESTADO DE GOIÁS, NO REGULAMENTO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL (ANEXO VIII DO DECRETO Nº 4.852, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1997), DEFINIU AS REFINARIAS DE PETRÓLEO COMO SUBSTITUTAS TRIBUTÁRIAS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL.

CONFIRA-SE:

(...)

POSTERIORMENTE, NO DECRETO Nº 6.926/09, COM VIGÊNCIA A PARTIR DE 01.01.2009, QUE ALTEROU NO ANEXO VIII DO RCTE, ESTABELECEU A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO NAS REFERIDAS OPERAÇÕES.

(...)

DESSE MODO, INOBTANTE O ENTENDIMENTO GERAL DE INEXISTÊNCIA DE SOLIDARIEDADE ENTRE SUBSTITUÍDO E SUBSTITUTO, NO ESTADO DE GOIÁS, EM ESPECIAL NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO ÁLCOOL ETÍLICO ANIDRO COMBUSTÍVEL (AEAC), FOI ATRIBUÍDA EXPRESSAMENTE A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS-ST PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, ATÉ PORQUE HÁ INTERESSE COMUM ARTIGO 124 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL:

(...)

ORA, SE A PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PERMITE QUE CADA ENTE FEDERATIVO INSTITUA IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ART. 155, INCISO II), BEM COMO ESTABELEÇA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVAMENTE AOS TRIBUTOS DE SUA COMPETÊNCIA (ART. 150, § 7º), NÃO SE VERIFICA QUALQUER IMPEDIMENTO PARA IMPOR AO CONTRIBUINTE DE FATO A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO IMPOSTO NÃO RECOLHIDO PELO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, COMO FEZ O DECRETO ESTADUAL Nº 6.926/09, MORMENTE NO CASO DOS AUTOS, FRISE-SE, POR SER A SUBSTITUÍDA RESPONSÁVEL ORIGINÁRIA PELO FATO GERADOR DO TRIBUTO. IN CASU, CONSTA DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 4.01.10.031719.03 (EVENTO Nº 01, DOC. 07) QUE O SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO (REFINARIA MANGUINHOS S/A) DEIXOU DE REPASSAR NOS MESES DE MAIO, JULHO E AGOSTO DO ANO DE 2010, DE ACORDO COM OS CONVÊNIOS ICMS 03/99 E 110/07, E ART. 51 § 3º DA LEI 11.651/91, O ICMSST RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE ÁLCOOL ANIDRO ORIUNDAS DO ESTADO DE GOIÁS, DE MODO QUE A EMBARGANTE/APELANTE E OUTROS SUBSTITUÍDOS FORAM INCLUÍDOS COMO RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS SOLIDÁRIOS.

(...)

POR CONSEQUINTE, RESTA EVIDENCIADA A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA EMBARGANTE/APELANTE, NA QUALIDADE DE SUBSTITUÍDA TRIBUTÁRIA, PELO ICMS-ST QUE REFINARIA MANGUINHOS S/A (SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA) DEIXOU DE REPASSAR AO ESTADO DE GOIÁS E, CONSEQUENTEMENTE, A SUA LEGITIMIDADE PASSIVA PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL Nº 5167200-06.2016.8.09.0051. DESSE MODO, VERIFICA-SE QUE O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU A CONTROVÉRSIA COM FUNDAMENTO NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL LOCAL APLICÁVEL À ESPÉCIE E NO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, CUJA ANÁLISE SE REVELA INVIÁVEL EM SEDE DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO.”

Em consonância com a posição do STF sobre a existência de relação jurídico-tributária entre o substituído e o Estado, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG), no Processo nº 0214449-70.2014.8.13.0027, decidiu pela responsabilidade solidária do substituído em relação ao ICMS não recolhido ou recolhido a menor pelo substituto, consoante ementa relatada a seguir:

PROCESSO Nº 0214449-70.2014.8.13.0027

“APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO - Os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PILARES DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FORAM INSTITUÍDOS PELA LEI COMPLEMENTAR 87/1996, DENOMINADA LEI KANDIR, QUE ESTABELECEU A POSSIBILIDADE DA NORMA ESTADUAL ATRIBUIR A RESPONSABILIDADE DE PAGAMENTO A CONTRIBUINTE DIVERSO.

- A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA ESTABELECE A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUÍDO, NOS CASOS EM QUE O RECOLHIMENTO DO ICMS NÃO TENHA SIDO REALIZADO, OU TENHA SIDO REALIZADA A SUJEITO ATIVO EQUIVOCADO. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.14.021444-9/002 - COMARCA DE BETIM - APELANTE(S): COMERCIAL SOUZA E RODRIGUES LTDA - EPP - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS”

Para corroborar o entendimento do STF e do TJMG supra, cita-se a doutrina de Renato Lopes Becho, sobre a responsabilidade tributária do substituído em relação ao imposto objeto da substituição:

“Alfredo Augusto Becker equivocou-se ao dizer que não há relação jurídica entre Estado e substituído. A relação não é só lógica, envolvendo Estado, substituído e substituto, mas principalmente jurídica, interessando ao jurista, que irá compor a norma própria. O autor se traiu quando disse que isso acontece (substituição) por comodidade do Fisco (ou em análises econômicas). É que esses dados pouco importam para a ciência do Direito. Para ela, o que vale é a identificação de uma norma constitucional e outra, distinta mas ligada umbilicalmente àquela, infraconstitucional (...)”

A Autuada defende que o posicionamento do STJ, no REsp nº 931.727/RS, aplica-se ao e-PTA em pauta, e, por consequência, deve ser declarado extinto o crédito tributário Auto de Infração.

No REsp nº 931.727/RS, o assunto submetido a julgamento foi a questão referente à inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS nas vendas sujeitas à substituição tributária (art. 13, § 1º, II, "b", da Lei Complementar 87/96), que resultou na seguinte tese firmada: *“Nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto.”*

A Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, ciente da questão submetida e da tese firmada no REsp nº 931.727/RS, explicou, no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 027/22, que:

Consulta de Contribuinte nº 027/22

“(…) por expressa disposição constitucional, somente os julgados em Controle Concentrado de Constitucionalidade (Ação Declaratória de Constitucionalidade/ADC e Ação Direta de Inconstitucionalidade/ADI - § 2º do art. 102 da CR/88) e as Súmulas Vinculantes (art. 103-A da

CR/88) são de observância obrigatória pela Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Desse modo, as decisões proferidas em sede de recurso extraordinário, ainda que em regime de repercussão geral, ou em sede de recurso especial, ainda que em regime de recursos repetitivos, e as súmulas, editadas tanto pelo STF quanto pelo STJ, não geram efeitos vinculantes aptos a ensejar sua observância pelo Estado de Minas Gerais, quando este não for parte na ação.

Não obstante o exposto, verifica-se que a decisão do STJ no REsp nº 931.727 abrange o entendimento de que o valor relativo ao frete FOB não integra a base de cálculo do ICMS/ST de responsabilidade do remetente, tendo em vista que este não se encontra vinculado ao contrato de transporte da mercadoria.

No entanto, o disposto no inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002 trata-se de atribuição de responsabilidade da apuração e recolhimento do ICMS/ST, com base no item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/1975, sobre a parcela relativa ao frete FOB ao próprio destinatário da mercadoria, vinculado ao respectivo contrato de transporte.

Portanto, depreende-se que se trata de situação distinta da tratada no REsp nº 931.727.

Acrescente-se que a base de cálculo do ICMS/ST está prevista no art. 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96) e não em seu art. 13. Vale frisar que o precitado art. 13 se refere, exclusivamente, à base de cálculo do ICMS devido por operação ou prestação própria.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Conforme se verifica, a regra contida na alínea “b” do inciso II do art. 8º da LC 87/96 é clara ao estabelecer que o valor do frete transferível ao adquirente ou tomador do serviço é uma das parcelas que integra o cálculo do ICMS/ST.

Destarte, se a Consulente contrata, em seu nome, o serviço de transporte interestadual de carga para fazer chegar, em seu estabelecimento, a mercadoria por ela adquirida (cláusula FOB), claro está que o valor referente ao frete, ao invés de lhe ser cobrado pelo remetente (contribuinte substituto), lhe é transferido e, portanto, a Consulente arca, diretamente, com seu pagamento, constituindo custo da mercadoria adquirida, tendo, portanto, repercussão no preço da mercadoria ao final da cadeia de sua circulação.

Assim sendo, é atribuída à Consulente a responsabilidade por apurar e recolher a parcela do ICMS/ST correspondente ao frete sob cláusula FOB, consoante inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.”

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, nos Acórdãos nºs 23.405/23/2ª e 24.580/23/3ª, ao examinar a acusação fiscal idêntica ao do Auto de Infração em questão, julgou procedente o feito fiscal, cujo principal argumento dos sujeitos passivos para extinguir a exigência do crédito tributário era a decisão do STJ expedida no REsp nº 931.727/RS.

Quanto ao supracitado REsp, o Egrégio Conselho de Contribuintes esclareceu nesses Acórdãos:

ACÓRDÃOS Nº 23.405/23/2ª

“A IMPUGNANTE TAMBÉM DEFENDE QUE O ESTADO DE MINAS GERAIS NÃO TEM LEGITIMIDADE PARA COBRAR O RECOLHIMENTO DA PARCELA DO ICMS/ST DA MERCADORIA RELACIONADO AO VALOR DO FRETE, BASEADA NA DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA-STJ, NO RESP Nº 931.727/RS.

OCORRE QUE ESSE ENTENDIMENTO PONTUAL DE QUE NÃO HÁ RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE O ESTADO E O SUBSTITUÍDO JÁ FOI SUPERADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) QUANDO DECIDIU QUE O ESTADO PODE ATRIBUIR AO SUBSTITUÍDO A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO PAGAMENTO DO ICMS-ST, COM FUNDAMENTO NO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E NO ART. 124, INCISO I, DO CTN.

A RESPEITO, (...) CITA O RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO Nº 1.361.320/GO.

(...)

A IMPUGNANTE DEFENDE TAMBÉM QUE A TESE FIRMADA NO RESP Nº 931.727/RS DO STJ, POR SER EM CARÁTER DE RECURSO REPETITIVO, DEVE SER OBSERVADA OBRIGATORIAMENTE PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

(...)

(...) VERIFICA-SE QUE A DECISÃO DO STJ NO RESP Nº 931.727 ABRANGE O ENTENDIMENTO DE QUE O VALOR RELATIVO AO FRETE FOB NÃO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST DE RESPONSABILIDADE DO REMETENTE, TENDO EM VISTA QUE ESTE NÃO SE ENCONTRA VINCULADO AO CONTRATO DE TRANSPORTE DA MERCADORIA. DIFERENTE, NO CASO EM TELA, TRATA-SE DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE DA APURAÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST SOBRE A PARCELA RELATIVA AO FRETE FOB AO PRÓPRIO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA, VINCULADO AO RESPECTIVO CONTRATO DE TRANSPORTE.”

A Impugnante pleiteia a revisão da base de cálculo e da parcela do ICMS/ST da mercadoria que foram lançadas no Auto de Infração nº 01.002828160-79, em decorrência desses valores terem sido calculados com base em arbitramento ao invés da utilização do “valor estrito do frete” como parâmetro.

A bem da verdade, a imagem apresentada pela Autuada na pág. 57 do e-PTA (titulada: “Figura 3 - Expediente Fiscal”), que serviu de justificativa para solicitar a revisão da base de cálculo e da parcela do ICMS/ST da mercadoria em foco, não condiz com a planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do Auto de Infração, na qual foi calculada a parcela do ICMS/ST. Portanto, deve ser desconsiderada essa imagem nos autos.

No que se refere ao pedido da Impugnante de revisão da base de cálculo e da parcela do ICMS/ST da mercadoria contidas no Auto de Infração em pauta, é possível afirmar que não se sustenta quando confrontado com o item 3.8 das notas explicativas registradas na planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do Auto de Infração, o qual revela que os cálculos da parcela do ICMS/ST da mercadoria seguiram a determinação do inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, pois foi obtido por meio da multiplicação da alíquota interna da mercadoria pelo valor do frete acrescido da margem de valor agregado dessa respectiva mercadoria.

Em relação à alíquota interna aplicada para calcular a parcela do ICMS/ST da mercadoria, a fonte foi o RICMS/02, conforme consta do item 2 da planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do Auto de Infração nº 01.002828160-79, que diz:

Auto de Infração nº 01.002828160-79 - Anexo 3

“As alíquotas registradas na coluna roxa da planilha ‘Parcela Devida ICMS-ST Merc’ supramencionada são as ordenadas pelo artigo 42 da Parte Geral do RICMS (...), salvo para os casos em que esse Regulamento autoriza a aplicação de alíquota efetiva. Para estas

situações, considerou-se no presente Auto de Infração a alíquota efetiva.”

Quanto ao valor do frete utilizado para calcular a parcela do ICMS/ST da mercadoria, esse foi extraído do CT-e vinculado à NF-e sujeita ao recolhimento do citado imposto, observando o procedimento a seguir exposto.

A soma do valor do frete de todos os CT-e vinculados às NF-e lançadas na planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do Auto de Infração representa a quantia de R\$ 192.528,10 (cento e noventa e dois mil, quinhentos e vinte e oito reais e dez centavos), todavia, por existir nas referidas notas fiscais produtos que não estão sujeitos ao pagamento da parcela do ICMS/ST da mercadoria, era necessário expurgar do valor do frete de cada CT-e a parte que se referia a estes produtos.

Para tal empreitada, o Fisco, amparado no art. 194, inciso I, da Parte Geral do RICMS/02, distribuiu proporcionalmente o valor do frete de cada CT-e pelo valor de cada mercadoria existente dentre as NF-e relacionadas a cada CT-e, e, em seguida, excluiu a parte desse valor do frete que estava vinculada à mercadoria não sujeita ao pagamento da parcela em questão, reduzindo, dessa forma, a soma do valor total do frete de todos os CT-e à importância de R\$ 173.338,91 (cento e setenta e três mil, trezentos e trinta e oito reais e noventa e um centavos).

Para facilitar a compreensão de como ocorreu essa exclusão do valor do frete por CT-e, colocou-se no item 3.6 das notas explicativas descritas na planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do Auto de Infração, a seguinte fórmula matemática:

Auto de Infração nº 01.002828160-79 - Anexo 3

“3.6- Valor Prestação Serviço Item (coluna ‘AH’)

Percentual Item Carga (coluna ‘AG’) x Valor total prestação serviço CT-e (coluna ‘AA’)”

O “Percentual Item Carga (coluna "AG")” é igual ao:

Auto de Infração nº 01.002828160-79 - Anexo 3

“Valor Total Item NF (coluna ‘AD’) / Valor Total Carga CTE (coluna ‘AE’)”

Já as expressões “Valor Total Item NF (coluna ‘AD’)” e “Valor Total Carga CTE (coluna ‘AE’)” equivalem, respectivamente, ao:

Auto de Infração nº 01.002828160-79 - Anexo 3

“VLR_TOT_BRUTO_PROD_NFE (coluna ‘O’) + VLR_TOT_FRETE (coluna ‘Q’) + VLR_TOT_SEG (coluna ‘R’) + VLR_IPI (coluna ‘S’) + VLR_OUTRAS_DESP (coluna ‘T’) - VLR_DESCONTO (coluna ‘U’)”

(...)

Somatório do Valor Total da Nota de todas as NF-e contidas no CTE”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na prática, esse procedimento, além de deixar claro que o valor do frete não foi obtido por arbitramento, atendeu à solicitação da Autuada quanto ao pleito da utilização do “valor estrito do frete” como parâmetro para calcular a parcela do ICMS/ST da mercadoria, pois garantiu a seguinte situação: se apenas 1% (um por cento) da NF-e estava sujeita à parcela do ICMS/ST da mercadoria, então somente 1% (um por cento) do valor do frete do CT-e vinculado a esta NF-e foi considerado para efeito de cálculo do tributo supra.

No tocante à Margem do Valor Agregado (MVA) da mercadoria usada no cálculo da parcela do ICMS/ST da mercadoria, essa foi obtida nos termos do item 3.4 das notas explicativas registradas na planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do Auto de Infração, através da expressão matemática indicada abaixo:

Auto de Infração nº 01.002828160-79 - Anexo 3

“3.4 - MVA Calculada (coluna ‘AF’)

Valor BC ICMS ST NF-e (coluna ‘X’) / Valor BC OP
(coluna ‘AC’)”

A opção de obter as MVAs das mercadorias mediante essa expressão matemática ocorreu devido ao fato das MVAs aplicadas pelos substitutos tributários nas NF-e relacionadas na planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do Auto de Infração serem idênticas às MVAs previstas na legislação tributária para essas mercadorias.

Com relação à planilha “Parcela Devida ICMS-ST Merc” do Anexo 3 do AI, ressalta-se que essa planilha possui 1.031 (mil e trinta e um) cálculos da parcela do ICMS/ST da mercadoria, todos efetuados à luz do RICMS/02. Se, porventura, existisse dentre esses cálculos algum equívoco do Fisco, dúvida não existiria de que a Supply Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda Indiciaria tal erro. Como não o fez, conclui-se que seu pleito de revisão da base de cálculo e da parcela do ICMS/ST em evidência é meramente protelatório.

A Impugnante argumenta que a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento), capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, é confiscatória, devendo, desse modo, ser reduzida em atendimento aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Esse arrazoado não está em conformidade com o Poder Judiciário, que vem decidindo que apenas a multa de revalidação ou isolada aplicada em valor superior a 100% (cem por cento) do valor tributário deve ser considerada confiscatória. A título de exemplo, cita-se a ementa do Agravo de Instrumento-CV nº 1.0702.15.086385-1/002, da 4ª Câmara Cível do TJMG:

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV Nº 1.0702.15.086385-1/002

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - TUTELA DE URGÊNCIA - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E MULTAS – CONCESSÃO PARCIAL - SUSPENSÃO DAS MULTAS COM CARÁTER CONFISCATÓRIO. 1 - A CONCESSÃO DA TUTELA PROVISÓRIA

DE URGÊNCIA, EM CARÁTER LIMINAR, TEM COMO REQUISITOS A PROBABILIDADE DO DIREITO E O PERIGO DE DANO OU O RISCO AO RESULTADO ÚTIL DO PROCESSO, NOS TERMOS DO ART. 300 DO CPC/2015; 2 - A CONSTITUIÇÃO FEDERAL PREVÊ A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DEIXA A CARGO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL A ATRIBUIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA CUJO FATO GERADOR SE EFETIVARÁ POSTERIORMENTE, NOS TERMOS DO § 7º DO ART. 150, SENDO QUE, NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS FOI ATRIBUÍDA AO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA A RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO ICMS EM SUBSTITUIÇÃO, QUANDO DA ENTRADA DA MERCADORIA NO ESTADO, NAS HIPÓTESES EM QUE O REMETENTE DEIXAR DE RECOLHER O IMPOSTO OU RECOLHER A MENOR; 3 - AUSENTE A PROVA QUANTO AO EXCESSO DE PRAZO DO AUTO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL, ENCONTRA-SE AFASTADA A PROBABILIDADE DO DIREITO; 4 - REVELA-SE CONFISCATÓRIA A MULTA ISOLADA OU DE REVALIDAÇÃO APLICADA EM VALOR SUPERIOR A 100% DO VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV Nº 1.0702.15.086385-1/002 - COMARCA DE UBERLÂNDIA - AGRAVANTE(S): KAZZA PISO MATERIAIS HIDRAULICOS E ACABAMENTO LTDA - AGRAVADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS”

Além disso, no que diz respeito especificamente ao argumento sobre o pretense efeito confiscatório da multa, registra-se que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Esclareça-se, por oportuno, que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal e é exigida em razão do não recolhimento do ICMS/ST pela Autuada. Veja-se o teor do citado artigo, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Assim, reiterando, a ausência de cumprimento integral da obrigação tributária principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, capitulada no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Corretas, portanto, as exigências referentes ao ICMS/ST e à multa de revalidação, visto que foram exigidos na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencida a Conselheira Flávia Sales Campos Vale, que a reconhecia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Vinícius Magalhães e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres. Participou do julgamento, além das signatárias e da Conselheira vencida, o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen.

Sala das Sessões, 04 de outubro de 2023.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora**

m/p

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.691/23/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002828160-79
Impugnação: 40.010156368-44
Impugnante: Supply Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda
IE: 001087584.00-86
Proc. S. Passivo: TIAGO ABREU GONTIJO/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

Voto proferido pela Conselheira Flávia Sales Campos Vale, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme relatado pela ilustre Conselheira, Gislane da Silva Carlos, a autuação versa sobre a falta de recolhimento da parcela do ICMS/ST da mercadoria, abrangendo o período de 01 de março a 30 de junho de 2018, em razão da não recomposição da base de cálculo do ICMS/ST da mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária progressiva para incluir o valor do frete transferível ao adquirente pelo substituto tributário e do não pagamento da parcela do ICMS/ST correspondente a essa inclusão, infringindo, dessa forma, o art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96 c/c o item 1 do § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75, que, por sua vez, foi regulamentada pelo inciso III do § 2º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

A constatação decorre da verificação de que os valores mensais dessa parcela, compreendendo o período de 01 de março a 30 de junho de 2018, não se encontravam dentre os pagamentos de ICMS que o estabelecimento supra efetuou ao estado de Minas Gerais no ínterim de 01 de março a 09 de julho de 2018.

Exige-se a Multa de Revalidação descrita no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, que prevê multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da parcela do ICMS/ST da mercadoria a recolher.

Em relação a prejudicial de mérito arguida pela Impugnante, entendo que na situação em análise, de fato não se trata de ausência de declaração de parcela elegível à base de cálculo do tributo, mas sim, como bem apontado pela defesa, *“de mera divergência fiscal relativamente à base de cálculo apurada e declarada para os fins do recolhimento dos créditos tributários do período considerado entre 01/03/2018 a 30/06/2018.”*

Nesse sentido, alega a Impugnante que, tratando-se de mera divergência em relação aos créditos tributários de ICMS que foram recolhidos no período abrangido entre **01 de março a 30 de junho de 2018**, aplica-se à espécie o disposto no art. 150, §

4º, do CTN e não o art. 173, inciso I, da norma, tal qual pretendido pelo Auto de Infração.

Vejamos o que estabelece o artigo 150, § 4º do CTN:

CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Dessa forma, as hipóteses em que se aplica a contagem do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação são: (I) o contribuinte não declara e não paga e (II) o contribuinte declara o que entende devido; paga este valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença).

De acordo com a súmula 555 do STJ, restou concluído que na hipótese (I), aplica-se a regra do art. 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui 5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, **na hipótese (II), aplica-se a regra do art. 150 do CTN, ou seja, o Fisco teria 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, uma vez que houve declaração/princípio de pagamento.**

Verifica-se que o Tribunal Superior utilizou como critério para aplicar o art. 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo.

Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaque-se entendimento de um dos acórdãos paradigmáticos do STJ (AgRg no REsp 1.277.854):

(...)

DEVE SER APLICADO O ENTENDIMENTO CONSAGRADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO, EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA, PARA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL DE TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. O REFERIDO PRECEDENTE CONSIDERA APENAS A EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO, POIS É ESSE O ATO QUE ESTÁ SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO PELA FAZENDA PÚBLICA, NOS TERMOS DO ART. 150 E PARÁGRAFOS DO CTN. ASSIM, HAVENDO PAGAMENTO, AINDA QUE NÃO SEJA INTEGRAL, ESTARÁ ELE SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO, DAÍ PORQUE DEVE SER APLICADO PARA O LANÇAMENTO SUPLEMENTAR O PRAZO PREVISTO NO §4º DESSE ARTIGO (DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR). TODAVIA, NÃO HAVENDO PAGAMENTO ALGUM, NÃO HÁ O QUE HOMOLOGAR, MOTIVO PORQUE DEVERÁ SER ADOTADO O PRAZO PREVISTO NO ART. 173, I DO CTN.

(...)

Assim, diante do exposto acima, correto os argumentos da Impugnante, no que tange a aplicação da decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, em relação à exigência do período entre 01/03/18 a 30/06/18, tendo em vista a notificação realizada nos idos de 11/07/23.

Sala das Sessões, 04 de outubro de 2023.

**Flávia Sales Campos Vale
Conselheira**